

Carlos Cuan Chang
Contador Público Certificado

México, D. F. 30 de septiembre de 2006

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del
Consejo Mexicano para la Investigación y
Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)
Bosque de Ciruelos No. 186 Piso 11
Colonia Bosques de las Lomas
C.P. 11700 México, D. F.,

Ref. 018-06

Estimado Felipe:

Acompaño comentarios y sugerencias al proyecto para auscultación de la Norma de información financiera NIF C-13, Partes relacionadas (“NIF C-13”), esperando sean de utilidad.

1. Párrafo IN5. Creo que conviene complementar las razones para emitir la NIF C-13, para no limitarlas sólo a converger con las NIIF; por ejemplo, sugiero agregar lo siguiente:

Proporcionar guías adicionales y una mejor explicación de conceptos relacionados con las partes relacionadas y requisitos de revelación, para que los estados financieros incluyan una adecuada revelación de la existencia de partes relacionadas y las operaciones y saldos se han reconocido en los estados financieros..

2. Inciso b) del Párrafo IN6 y Párrafo 9. Se establece que se revele, en su caso, las causas por las que las condiciones de las contraprestaciones no son equivalentes a las de operaciones similares realizadas con otras partes independientes de la entidad.

Supongo que el CINIF incluyó dicha disposición en su afán de convergencia con la NIC 24, y en particular con lo que se indica en el párrafo 21 de dicha NIC, aunque en la NIF C-13 la revelación que se requiere no va en el mismo sentido como lo establece la NIC 24, ya que el párrafo 21 antes mencionado, en su idioma original indica:

“Disclosures that related party transactions were made on terms equivalent to those that prevail in arm’s length transactions are made only if such terms can be substantiated.”

En el párrafo BC7 de la NIC 24 se explican las razones esta dicha disposición, pero considero que se trata de una situación diferente a nuestro entorno, por lo que creo que al establecer una revelación de este tipo, se puede prestar interpretaciones diversas y causar confusión.

En México existen disposiciones fiscales que contemplan diversos métodos para justificar ante la Autoridad, que los ingresos acumulables y deducciones autorizadas, consideran los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, y es posible que una entidad considere que haya cumplido con alguno de esos métodos, aún contando con un estudio de precios de transferencia, y la Autoridad no comparta con dicha posición, por lo que insisto, dicha revelación debiera eliminarse.

No obstante mi propuesta anterior, para cumplir con el espíritu de la revelación del párrafo que se ha comentado, considero que pudiera establecerse una revelación como la del FAS 57, que en casos de estados financieros individuales de entidades totalmente, o mayoritariamente propiedad de un accionista, cuyas operaciones dependen fundamentalmente de otras partes relacionadas, se revelaría lo siguiente:

La Compañía es subsidiaria de Compañía X, S. A. de C. V., y presta servicios de manufactura y administrativos exclusivamente a partes relacionadas. En consecuencia, los estados financieros que se acompañan no son necesariamente indicativos de las condiciones que hubieran prevalecido o de los resultados de operación que la Compañía hubiera obtenido, sin dicha afiliación.

3. Inciso b) del Párrafo IN9. En la lugar de la palabra ejerce, en el segundo renglón, recomiendo utilizar: ...tiene, o puede tener...

4. En los recuadros de las páginas 9 y 15, se indica que el Apéndice A no es normativo. Recomiendo establecerlo como normativo, ya que su contenido es de hecho el mismo del párrafo 11 de la NIC 24. Otra alternativa sería incluirlo el texto del Apéndice en la norma, para igualar su presentación a la NIC 24, como está en párrafo 11 antes mencionado.

Adicionalmente, considero que en el Apéndice A, como lo indica el inciso b del párrafo 11 de la NIC 24, debe agregarse el caso de que dos inversionistas en un negocio conjunto, por el simple hecho de que conjuntamente ejercen control sobre una entidad controlada conjuntamente, no son necesariamente partes relacionadas.

5. Párrafo 1. Establece "...la posibilidad de que los estados financieros pudieran estar afectados o afectarse en el futuro por la existencia de partes relacionadas, así como por las operaciones celebradas y los saldos pendientes con éstas."

Sugiero eliminar las palabras o afectarse en el futuro, pues en el futuro se utilizarán los estados financieros que en su oportunidad se emitan, los cuales deberán contener las revelaciones de acuerdo con la NIF vigente, por lo que la redacción que sugiero es:

“...la posibilidad de que los estados financieros pudieran estar afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por las operaciones celebradas y los saldos pendientes con ellas.”

6. Párrafo 3, inciso b). Se define el término de parte relacionada y se describen en los incisos i) a v), los diversos tipos de partes relacionadas. Comparando la estructura como está presentada la definición en esta NIF contra la definición de Related party como está presentada en la NIC 24, me parece más clara y fácil de entender la de la NIC 24, por lo que sugiero, considerando la convergencia que se establece en la NIF C-13, se utilice dicho texto, adicionando como parte relacionada a las compañías afiliadas.

En caso de que se decida mantener el texto actual de la NIF C-13, hago las siguientes sugerencias en los comentarios del número 7 al 11 siguientes.

7. Párrafo 3, primer “bullet” del inciso i del párrafo b). Describe como partes relacionadas a toda persona física o entidad, que controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, y ejemplifica el tipo de entidad de cada uno de los casos, como sigue: tales como entidades controladoras, subsidiarias y afiliadas, respectivamente.

Considero que las afiliadas que ejemplifica, no corresponde a una entidad que está bajo control común. Para las dos primeras partes relacionadas, estoy de acuerdo que serían la controladora y subsidiaria, y para la tercera podría ser una subsidiaria o una asociada o denominarse una entidad bajo control común, pero no una afiliada, porque las afiliadas son, según el Boletín B-8, aquellas compañías que tienen accionistas comunes o administración común significativos (o sea, una relación a nivel horizontal, como las compañías hermanas). Adicionalmente, en el texto original de la NIC 24, en el inciso (a) (i) del párrafo 9, (que es el párrafo equivalente al que me refiero en este comentario), las denomina como “fellow subsidiaries”, que considero no se refiere a las afiliadas.

En este mismo párrafo al que me refiero del primer “bullet”, termina con la siguiente disposición, que recomiendo presentar por separado en otro inciso (por ejemplo intercalarlo como número iii) porque simplificaría el párrafo y de alguna manera son partes relacionadas diferentes a lo que es una entidad que controla a, es controlada por, o está bajo control común de...

El texto es:

“...así como, personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante.”

Adicionalmente, considero que se debería agregar al final del párrafo anterior a la controladora, para quedar redactado como sigue:

“...y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante y su controladora.

8. Párrafo 3, segundo “bullet” del inciso i del párrafo b). En forma equivalente al primer “bullet”, se describen tres casos de partes relacionadas, que son: ejerce influencia significativa sobre, es influida significativamente por, o está bajo influencia significativa común de, ... En el caso del primer “bullet” al referirse a las entidades bajo control común, considero que se refieren a las entidades que se tratan en la NIC 31, “Interest in Joint Ventures”, pero no identifiqué a que correspondería lo que se menciona en este segundo “bullet” de una entidad bajo influencia significativa común, por lo que sugiero eliminarlo. En todo caso, este punto se cubre al establecer como parte relacionada a las asociadas, cuando se ejemplifica el segundo caso de este “bullet” al mencionar: ...es influida significativamente.

El comentario que hice en el segundo párrafo del comentario No. 7 de esta carta, respecto a que las afiliadas que se ejemplifica, no corresponde a una entidad que está bajo control común, considero que también aplica aquí, porque una afiliada no ejerce influencia significativa sobre, o es influida significativamente por, o está bajo influencia significativa común de, la entidad informante. En este caso, sugiero eliminar de este párrafo, la referencia a la afiliada, y que en un párrafo por separado, se establezca que una entidad afiliada de una entidad informante, es una parte relacionada.

Adicionalmente, se repite el texto del primer “bullet” que transcribí en el comentario 7, por lo que propongo eliminarlo, ya que con la sugerencia antes mencionada de incluir un inciso por separado, se corrige la duplicidad.

9. Inciso b) iii, del párrafo 3. La referencia del familiar cercano a los “...supuestos del inciso (i), debe modificarse si procede mi comentario No. 7 (el tercer párrafo) en el que sugerí incluir en otro inciso, por ejemplo el (iii). La redacción sugerida sería: es familiar cercano de alguna de las personas que se señalan en el inciso (iii)... (o el número que se utilice).

10. Inciso b) v, del párrafo 3. Sugiero eliminar que ...un fondo derivado de...es la parte relacionada, para que quede establecido que el plan de remuneraciones es la parte relacionada, que considero un concepto más completo, como se establece en la NIC 24.

11. Inciso c) del párrafo 3. Al definir las operaciones entre partes relacionadas, termina explicando que es “...con independencia de que exista o no un precio o contraprestación.” Creo que es más preciso eliminar el término contraprestación, y al referirse al precio, en lugar de decir que exista, creo que es preferible mencionar que independientemente que se cargue un precio (como se define a las operaciones entre partes relacionadas en la NIC 24). De esta forma, la transferencia de recursos, servicios u obligaciones realizada entre la entidad informante y una parte relacionada, en la que no se carga un precio, sería una transacción gratuita, y si se carga un precio, éste puede ser o no pagado, por lo que no siempre se requiere o se recibe una contraprestación.

12. Inciso a) del párrafo 4. Se refiere a las personas y entidades consideradas como partes relacionadas de la entidad informante que se deben revelar, sin embargo, considero que para una mejor presentación de la información a revelar, recomiendo se establezca que al revelar a

las personas y entidades consideradas como partes relacionadas de la entidad informante, se indique que la información de las operaciones que se revelen según incisos c) a g), se presenten clasificadas en función a cada parte relacionada con la que se haya efectuado la transacción o el saldo pendiente que se mantenga, que podrían ser por ejemplo:

- a. Controladora.
- b. Subsidiarias.
- c. Asociadas.
- d. Afiliadas.
- e. Entidades bajo control conjunto.
- f. Entidades con influencia significativa sobre la entidad informante.
- g. Negocios conjuntos en los que la entidad informante es un inversionista
- h. Personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante y su controladora.
- i. Etc.

13. Inciso c) del párrafo 4. Por la forma como está redactada la parte inicial de este párrafo, parece que las operaciones que se describen representan una lista limitativa de operaciones. Propongo señalar que son ejemplos, para que se trate de una lista ilustrativa.

Adicionalmente, si se efectúa la modificación que propongo en el comentario No.11, habría que modificar este inciso de la misma forma, en cuanto a si se carga un precio.

14. Párrafo 6. Recomiendo que se incorpore al párrafo 4. b), que trata sobre la naturaleza de la relación.

15. Párrafo 7. En la segunda oración, en lugar de controladora principal, sugiero mencionar "...el de la controladora de último nivel de consolidación..." para utilizar la misma redacción del párrafo 14 f) III, de la NIF A-7.

Adicionalmente, en cuanto al orden de las normas de revelación, creo que el contenido de este párrafo 7 quedaría mejor ubicado por el tema que trata, si se incluye inmediatamente del inciso b) del párrafo 4 al que me referí en el comentario No. 14.

16. Párrafo 8. Considero que la revelación de esta información debería ser en forma gradual dependiendo del carácter público o no, de las entidades. Debería iniciar con la obligatoriedad para entidades públicas, y optativo para las no públicas, para iniciar un proceso de educación de revelación, en este aspecto.

Por otra parte, establece que se revele el importe total de los beneficios...; creo que debería aclararse que el importe total de los beneficios a revelar, es el que corresponde a cada uno de los ejercicios cuyos estados financieros se presentan, para que no se interprete que pudiera ser el importe total acumulado a la fecha de los estados financieros.

17. Párrafo 8.a) Sugiero separar en otro inciso, los beneficios a largo plazo.

18. En el Boletín C-13 vigente, existe una disposición que en estados financieros consolidados o combinados no es necesario revelar las transacciones que son eliminadas. Recomiendo mantener dicha disposición (se incluye en el FAS 57), y para mayor claridad, adicionada de que se requiere revelar las transacciones y saldos entre partes relacionadas en los estados financieros individuales de la controladora y de las entidades que controlan conjuntamente otras entidades. Esto último, en convergencia con el párrafo 3 de la NIC 24.

19. Comentario final. Recomiendo revisar los párrafos de la sección Introducción que deban modificarse por los cambios que se hagan a la parte normativa de la NIF C-13.

Muy atentamente,

Carlos Cuan Chang